

# **Processo Administrativo Tributário**

## **Reflexões e busca de novos rumos.**

*Abel Henrique Ferreira*

*Bacharel em Administração de Empresas e em Ciências Jurídicas e Sociais (UNISINOS/RS), Mestre em Direito (PUC/RS), Especialista em Teoria Geral do Processo (UCS/RS), Especialista em Administração Fazendária (ESAF/DF), Especialista em Direito Tributário (UFRGS)*

RESUMO – O processo administrativo tributário, hoje um direito constitucional do contribuinte, ainda não alcançou o patamar em que deveria estar. Pouco evoluiu nesses vinte anos em que foi constitucionalizado. É um instrumento de suma importância para as Administrações Tributárias, que pode rever seus atos ou procedimentos antes da discussão judicial, e, também, para os contribuintes que podem discutir a validade de créditos tributários, na esfera administrativa, sem custos, antes de buscarem o judiciário. O fato do contribuinte, inicialmente, buscar a discussão do crédito tributário, no processo administrativo tributário, não impede que busque o judiciário, posteriormente, para rediscutir a matéria enfrentada na esfera administrativa. Demonstraremos alguns entraves existentes atualmente e propomos alterações para que o processo administrativo traga maior retorno para a sociedade como um todo.

*PALAVRAS CHAVES: TRIBUTÁRIO – PROCESSO – ADMINISTRATIVO – EFEITOS DAS DECISÕES - OBRIGATORIEDADE*

### **1. Introdução**

Neste artigo pretendemos fazer algumas reflexões sobre pontos do processo administrativo que entendemos ser controversos. Queremos, também, demonstrar que há uma grande necessidade de colocarmos o nosso processo administrativo dentro de novo rumo, de modo que seja um instrumento de justiça fiscal e social, que traga proveito à sociedade como um todo, e não apenas a onere.

### **2. Estrutura e funcionamento do processo administrativo tributário**

O processo administrativo brasileiro, hoje um direito constitucional do cidadão, ainda é muito discutido pelos operadores do direito, não havendo consenso sobre a sua forma de implementação e funcionamento. Cada esfera de governo, União, Estados,

Distrito Federal e Municípios tem o seu processo, com regras próprias. Além disso, os diversos Estados e Municípios, no uso das suas autonomias, pela falta de normas gerais, instituem seus processos administrativos com regras próprias e distintas. Algumas das diferenças que encontramos na estrutura e funcionamento dos diversos “processos administrativos tributários” são: - a existência ou não do duplo grau de exame da matéria; a escolha dos julgadores, no tocante a qualificação profissional e origem de cada julgador; composição dos órgãos decisórios, só de funcionários públicos ou com atuação paritária entre membros oriundos da Administração Pública e das Entidades representativas dos contribuintes. No Estado do Rio Grande do Sul, em primeiro grau, as decisões são tomadas por julgadores, com curso superior, pertencentes ao quadro dos agentes fiscais e em segundo grau por Bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais, escolhidos de forma paritária entre representantes indicados pela Fazenda Estadual e pelos órgãos representantes das entidades produtivas do Estado. Existem órgãos administrativos como o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF/RS que detêm poderes finais de anular ou modificar o ato administrativo tributário e outros tais como Tribunal de Impostos e Taxas - TIT de São Paulo, em que tais decisões podem ser revistas pelo Secretário da Fazenda, restabelecendo ou não o ato administrativo alterado pelo órgão máximo de decisão administrativa tributário.

### **3. Princípio da verdade material e da formalidade**

Outras discussões dentro do processo administrativo brasileiro devem ser abordadas, tais como a prevalência ou não do princípio da verdade material sobre o princípio da formalidade. A doutrina vem afirmando de forma unitária que a formalidade deve ser deixada de lado frente ao princípio da verdade material. Mas a legislação e a jurisprudência dos tribunais e conselhos administrativos são contrárias ao entendimento da doutrina dando ênfase ao princípio da formalidade.

O que é o princípio da informalidade? O processo administrativo tributário deve se curvar às formalidades ou deve ser o mais informal possível? Essas questões devem ser respondidas e também têm que ser bem entendidas para que possamos saber a real competência do processo administrativo tributário brasileiro.

O processo administrativo tributário (PAT) deverá obedecer ao princípio da informalidade (formalidade moderada) sempre que se deparar com prova concreta, mesmo que seja apresentada intempestivamente ou tenha sido atingida pelo prazo da preclusão. Diferentemente do processo judicial comum, de nada adiantará ao julgador optar pelo formalismo nesses casos, pois a parte prejudicada, mesmo que seja vencida no processo administrativo, poderá acessar o Poder Judiciário para rediscutir a matéria. Neste caso, a observância do formalismo só acarretará ônus ao Estado, tanto financeiro como humano, além de

gerar um desconforto ao sujeito passivo que deverá buscar o judiciário, para ver concretizada a justiça fiscal.

O princípio da informalidade significa que a formalidade deve ser deixada de lado sempre que a verdade material se apresentar aos autos, mesmo que intempestivamente ou com o descumprimento de outra norma formal.

Ao obedecer ao princípio da informalidade (formalismo moderado), o julgador administrativo, sempre que constatar, através de provas constantes dos autos, que o contribuinte tem razão ao invés da Fazenda Pública, deverá ignorar as formalidades do processo administrativo, sempre que possível, e julgar o mérito da discussão, evitando assim, que a matéria do lançamento equivocado de crédito tributário ou outra matéria de sua competência vá ao judiciário. Agindo assim, o julgador administrativo estará contribuindo com o erário, evitando custos processuais desnecessários e estará fazendo justiça, evitando transtornos e incômodos desnecessários aos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

No processo administrativo atual o Estado não é parte. Ele atua apenas com o objetivo de revisão dos seus atos administrativo decorrentes do lançamento do crédito tributário. O Estado tem interesse em evitar que haja lançamentos equivocados, pois tais créditos tributários seriam derrubados quando da discussão judicial, acarretando custos ao erário. O processo administrativo deve servir ao Estado como instrumento de "controle de qualidade dos atos administrativos", de modo que a Fazenda Pública não vá ao judiciário discutir "créditos tributários lançados em dívida ativa" de forma equivocada. A matéria tributária, quando discutida no Poder Judiciário, será vista e analisada de forma diferente, porque lá o Estado será parte integrante de uma lide, cabendo ao judiciário dirimir o conflito, não mais buscando a verdade material e sim a verdade formal. O processo judiciário é formal e deve ser obedecido pelas partes.

Para Odete Medauar<sup>1</sup> o nome correto deste princípio não seria da informalidade e sim princípio do formalismo moderado. Afirma a autora que não é correta a expressão princípio da informalidade "... porque dá a entender que não há ritos e formas no processo administrativo. Há ritos e formas, inerentes a todo procedimento. Na verdade, o princípio do formalismo moderado consiste, em primeiro lugar, na previsão de ritos e formas simples, suficiente para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa; em segundo lugar, se traduz na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a formas, para evitar que estas sejam vistas como um fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo."

Odete Medauar<sup>2</sup> concluiu sua análise sobre a formalidade moderada asseverando que: "Evidente que exigências decorrentes do contraditório e da ampla defesa, tais como motivação, prazo para alegações, notificação dos

1 Odete Medauar. A processualidade do Processo Administrativo. págs, 121 a 123

2 Odete Medauar. Ob. Cit. Pág. 123

sujeitos, não podem ser consideradas 'filigranas' ou formalidades dispensáveis, como por vezes é invocado ao se pretender ocultar razões pessoais subjacentes. Portanto, o princípio do formalismo moderado não há de ser chamado para sanar nulidades ou para escusar o cumprimento da lei. Visa a impedir que minúcias e pormenores não essenciais afastem a compreensão da verdadeira finalidade da atuação."

Quando discutimos e afirmamos que no processo administrativo deve preponderar o princípio da informalidade ao invés do princípio da formalidade, não queremos dizer que o processo deva ser anárquico, sem obediência de formalidades.

As formalidades processuais devem existir com o objetivo de demonstrar ao cidadão a existência de um processo administrativo alicerçado no "Devido Processo Legal", que privilegia o contraditório e a ampla defesa.

Queremos afirmar é que o julgador administrativo deverá estar atento às-provas carreadas ao processo, pois um documento trazido aos autos, intempestivamente, que demonstre erro na "**eleição do sujeito passivo**", deverá ser conhecido, deixando de lado a formalidade processual.

Dentro do processo administrativo tributário brasileiro outro princípio que se salienta preponderantemente em relação a outros é o da verdade material. No judiciário, exceto no direito penal, não prevalece esse princípio, e sim o da verdade formal.

#### **4. Revisão do ato administrativo e coisa julgada**

O princípio da verdade material é muito importante dentro do processo administrativo tributário (PAT), que não faz coisa julgada, uma vez que só o Poder Judiciário tem competência constitucional para dizer o direito e fazer coisa julgada. O nosso processo administrativo nada mais é do que uma revisão dos atos administrativos necessários ao lançamento do crédito tributário, de modo que o sujeito passivo possa discutir dentro do Executivo a existência de algum equívoco no lançamento fiscal.

#### **5. Momento da apresentação da prova**

Dentro do princípio da verdade material aparece uma questão muito discutida que é o "momento da apresentação da prova". A legislação, que regula o PAT<sup>3</sup> da União fixa que as provas deverão ser apresentadas junto com a impugnação da peça fiscal, sujeitando o sujeito passivo ao prazo da preclusão, ou seja, não poderá mais juntar as provas quando não apresentadas junto com a inicial. Entendemos que tal norma

---

<sup>3</sup> O PAT, processo administrativo tributário, na União é chamado de processo administrativo fiscal, de acordo com o Decreto nº. 70235/72.

é inadequada para o processo administrativo tributário brasileiro, pois tal prova poderá ser apresentada no judiciário e o erário federal é que irá arcar com o ônus da sucumbência. O nosso posicionamento é que as provas possam ser apresentadas até o momento que anteceder a decisão administrativa definitiva, pois o princípio que deve prevalecer no processo administrativo é o da verdade material, diferentemente do processo judicial que busca a verdade formal, onde as partes têm que apresentar as provas no momento em que for determinado pela legislação processual.

A busca da verdade material tem a ver com o fato de que o processo administrativo brasileiro não tem jurisdição, motivo este que o torna uma simples revisão dos Atos Administrativos, ou, também, podemos chamá-lo de instrumento responsável pelo **controle de qualidade dos atos administrativos**. Sendo assim, se a prova for apresentada até o último momento antes da decisão administrativa, ela deverá ser recebida, pois ao Estado não interessa comportamento diferente deste. Por exemplo, se o contribuinte prova, no último momento, que já pagou o que lhe está sendo cobrado, de nada adiantará ao julgador administrativo não receber essa prova, pois quando da execução fiscal do crédito tributário, o contribuinte poderá interpor Embargos à Execução e provar que nada deve ao erário.

O recebimento da prova a qualquer momento antes da decisão final administrativa atende aos objetivos do Estado que é o de litigar no judiciário somente após minucioso exame administrativo da matéria objeto do conflito. O não recebimento da prova apresentada a posteriori ocasionará prejuízos ao Estado e ao sujeito passivo.

Segundo Seixas Filho<sup>4</sup> ao criticar o excesso de formalismo de Tribunais Administrativos que se recusam a analisar e julgar processos administrativos em que o sujeito passivo entre com recurso fora do prazo, afirma o seguinte: "Ora, deixando a autoridade administrativa, por questão preliminar, de conhecer o recurso intempestivo, e de examinar o seu mérito, muitas vezes estará deixando passar um lançamento tributário não adequadamente enquadrado na lei de regência, ou, então, considerando fatos que não tenham ocorrido, realmente, como levantados na inspeção fiscal, homologando, assim, tacitamente, créditos tributários com ilegalidade objetiva, e reconhecendo fatos tributários como verdadeiros somente do ponto de vista formal."

Como já havíamos salientado o autor também se rebela quanto ao excesso de formalismo no processo administrativo tributário, ainda mais que no Brasil a jurisdição é una e o contribuinte que se achar prejudicado pela decisão administrativa poderá recorrer ao Poder Judiciário para restabelecer o seu direito, anulando o lançamento do crédito tributário discutido no processo administrativo

4 Aurélio Pitanga Seixas Filho. Dos Recursos Fiscais – Regime Jurídico e Efeitos. Biblioteca Jurídica Freitas Bastos. 1ª ed. SP. 1983. p. 91

tributário. Assim se manifesta Seixas Filho<sup>5</sup> sobre essa matéria: "... não parece ter muito sentido lógico uma rígida posição formalista em que, aferrando-se a um mero prazo de preempção de instância, a autoridade administrativa homologa, por omissão, um ato administrativo ilegal, propiciando, desnecessariamente, um litígio fiscal em que a Fazenda Pública sairá perdedora, devendo arcar com as despesas financeiras da sucumbência."

Contrariamente a esses argumentos, e a de outros autores, a legislação federal e a estadual (Rio Grande do Sul) que regulam os processos administrativos fiscais são bastante formalistas, pois determinam que não deva ser examinado o mérito em discussão no processo administrativo, quando os prazos, para a interposição da impugnação ao lançamento tributário e para a entrada do recurso voluntário contra a decisão singular, não forem obedecidos. Na legislação estadual, os prazos são os constantes da Lei 6.537/73 nos seus artigos 28 e 45. Na legislação federal os prazos para impugnação e recurso voluntário são constantes dos artigos 15 e 33 do Decreto 70.235/72.

O Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal em nível federal, estipula no parágrafo 4º do art. 16, que o momento para a apresentação da prova documental é quando da apresentação da impugnação, precluindo o direito da apresentação posterior, salvo em casos especiais estipulados pela legislação. Tal parágrafo foi incluído na legislação federal através da Lei nº. 9.532/97. Na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, Lei nº. 6.537/73, inexistente a exceção mencionada na legislação federal, uma vez que o art. 28, "caput" determina que os documentos probantes dos argumentos do sujeito passivo devem ser trazidos aos autos quando da impugnação, e o parágrafo único do art. 44 determina que junto com o recurso voluntário somente seja aceita prova documental. Não existe norma que propicie a entrega posterior de provas, ficando a aplicação do prazo de preclusão a critério dos julgadores, mas a tendência atual é o recebimento da prova documental, a qualquer momento, antes de encerrado o processo administrativo tributário. Devemos salientar que tal matéria é bastante controversa ainda, pois não é uma unanimidade entre os julgadores. Os mais formalistas entendem que a entrega de provas no 2º grau fere o processo administrativo estadual que prevê o duplo grau de julgamento. Por esse motivo as provas deverão ser analisadas pelo 1º grau, antes de serem analisadas pelo TARF, para que haja o duplo exame da matéria em discussão com as devidas provas. Entendem, ainda, que a entrega de provas a qualquer tempo só serve para tumultuar o processo administrativo.

## **6. Prazo e capacidade postulatória**

Quanto à formalidade, existem outros dois itens bastante controversos,

<sup>5</sup> Aurélio Pitanga Seixas Filho. Ob. Cit. P. 92.

pois constam de forma rígida em quase todas as legislações processuais administrativas que são os prazos e a capacidade postulatória das pessoas que atuam no processo administrativo. Nesses casos, fica a pergunta: “qual o interesse da administração pública deixar que um crédito tributário seja inscrito em dívida ativa sem provas concretas de sua licitude?”. A questão é que existem casos em que o contribuinte autuado traz aos autos, mesmo que intempestivamente, ou sem a devida comprovação da capacidade postulatória, a prova documental da inexistência do ilícito tributário que deu origem ao lançamento do crédito tributário. Nesses casos, o julgador deverá analisar os autos e revogar o ato administrativo do lançamento, ou deverá simplesmente se deter na irregularidade formal e manter o lançamento do crédito tributário, o qual será inscrito em dívida ativa para posterior execução fiscal? Essa é uma questão que deve ser bem estudada e explorada pela Administração Tributária, uma vez que a jurisdição no Brasil é una e pertence ao Poder Judiciário, ou seja, não existe coisa julgada no processo administrativo, pois a mesma matéria poderá vir a ser rediscutida pelo Poder Judiciário. O Estado terá um custo adicional ao executar créditos tributários inexistentes, quando da execução da dívida ativa que foi lançada com base no princípio da formalidade e não no princípio da verdade material. As vantagens existentes na Lei de Execução fiscal 6.830/80 em relação às Fazendas Públicas, no tocante ao pagamento de custas e honorários advocatícios, foram, através da jurisprudência, extirpadas da Lei. A jurisprudência hoje entende que se o Estado entrar com uma execução fiscal de um crédito tributário, mesmo que venha a desistir da ação, deverá responsabilizar-se pelos honorários advocatícios pagos pelo executado. Assim sendo, quanto melhor for a discussão do processo administrativo, melhor será a qualidade do crédito tributário inscrito em dívida ativa. A Fazenda Pública, ao executar um crédito fiscal inscrito em dívida ativa não bem examinado no processo administrativo, poderá vir a não receber o crédito pretendido e ainda ser onerado pelas custas oriundas do ônus da sucumbência, além dos custos de seus procuradores os quais serão acionados para cobrar créditos tributários inexistentes.

A Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal, evoluiu ao analisar os casos de intempestividade e de falta de comprovação da capacidade postulatória do signatário da inicial ou do recurso ao determinar no artigo 63, § 2º, que **“o não conhecimento do recurso não impede a administração de rever de ofício o ato ilegal desde que não ocorrida a preclusão administrativa”**<sup>6</sup>. Essa norma, mesmo não constante da Lei de processo administrativo tributário estadual, tem sido muito utilizada pelas Câmaras do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF, principalmente

---

6 Preclusão administrativa – deve ser entendida aqui como o encerramento do processo administrativo e a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

nos julgamentos referentes ao IPVA, onde os contribuintes, na maioria das vezes, são pessoas comuns que não conhecem os trâmites legais e entram com impugnação e recursos com falta de comprovação da capacidade postulatória e intempestivamente.

Agora, como já havíamos observado, alicerçados nos ensinamentos de Odete Medauar, o processo administrativo tem que obedecer alguma formalidade, cuja inobservância poderá ser sanada ou não. Um exemplo atual de formalidade processual é o da exigência de que a pessoa interveniente no processo administrativo detenha capacidade postulatória, na forma da legislação aplicada. Em decisão do Superior Tribunal de Justiça, publicado no Diário da Justiça de 05 de março de 2001, na Seção 1, folha 127/87, foi declarada a prescrição ao direito do Estado do Rio Grande do Sul recorrer à justiça para buscar crédito tributário que estava sendo discutido “em nível administrativo”, por pessoa que não detinha poderes para representar o contribuinte. Daí se constata como é importante que o julgador administrativo, de 1º grau ou de 2º grau, fique atento à capacidade postulatória dos signatários das peças recursais, de modo que sempre que haja dúvidas, sejam feitas diligências com o objetivo de sanar possível irregularidade de representação.

As formalidades processuais são muito importantes, mas, dependendo do caso concreto, devem ser flexibilizadas. Um contribuinte que for discutir o lançamento de crédito tributário no processo administrativo deve estar corretamente representado. O julgador administrativo poderá não conhecer da impugnação por falta da capacidade postulatória, ou poderá diligenciar para que seja comprovada a capacidade postulatória do signatário da inicial (contribuinte ou representante legal, na forma do disposto nos artigos 19 e 38, § 1º da Lei Estadual nº. 6.537/73).

## **7. Discussão da matéria tributária nos processos administrativo e judiciário**

Outro tema que tem causado divergência de interpretação é se o contribuinte poderá utilizar o processo administrativo tributário quando, antes ou depois do lançamento do crédito tributário, resolver discutir matéria idêntica no Poder

---

7 Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. 1 - É de ser reconhecida a extinção do crédito tributário pelo fenômeno da prescrição, quando a Fazenda Pública, após lavrar notificação contra o contribuinte, permanece inerte, sem emprestar curso ao procedimento administrativo fiscal, por mais de (5) cinco anos. 2 - Não é causa de suspensão do curso do prazo prescricional a impugnação apresentada por terceira pessoa estranha à relação jurídico-tributária que está sendo apurada. 3 - O vínculo obrigacional pretendido desenvolve-se entre o sujeito ativo e o sujeito passivo identificado no processo administrativo instaurado. 4 - Decorridos mais de cinco anos entre a data em que decorreu o prazo para a interposição de recurso administrativo pelo contribuinte e a inscrição da dívida fiscal, sem que nenhum ato processual tenha sido praticado e expedido qualquer notificação ao contribuinte, presume-se a prescrição do direito de o fisco ingressar em juízo, para exigir a relativa exação. 5 - Recurso improvido. (1ª Turma do STJ - Relator Ministro José Delgado, Rec. Especial nº 263197/RS [2000/0058899-7], desprovido por unanimidade de votos).

Judiciário. A Lei de Execução Fiscal 6.830/80 determina no parágrafo único do artigo 38 que haverá renúncia ao direito de discutir na esfera administrativa quando o contribuinte resolver discutir uma obrigação tributária no judiciário, antes do lançamento do crédito tributário, através de ação declaratória, ou será considerado desistente do processo administrativo tributário, caso venha após o lançamento do crédito tributário discutir matéria idêntica no Poder Judiciário.

James Marins<sup>8</sup> tem se preocupado com essa sobreposição de discussões administrativas e judiciais e entende a necessidade do enfrentamento desse problema em uma eventual reforma tributária, de forma prioritária, levando-se em conta o postulado constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional.

Afirma, ainda, o autor que<sup>9</sup>: "... faz-se prioritária a harmonização entre o procedimento administrativo tributário e o processo judicial tributário, atendendo-se ao princípio da inafastabilidade da tutela judicial (Constituição Federal, art. 5º, XXXV) evitando-se o quanto possível a sobreposição de esforços administrativos e judiciais, com o escopo de, a um só tempo, tornar menos onerosa e mais eficaz a distribuição de justiça e eficiente a administração tributária, com conseqüente aumento na satisfação do cidadão contribuinte – e evidentes reflexos positivos na arrecadação fiscal – sem que haja qualquer sacrifício à qualidade e efetividade da prestação da tutela jurisdicional em matéria tributária. No nosso vigente sistema, praticamente não se dá em juízo qualquer aproveitamento do esforço que eventualmente tenha sido desenvolvido no campo administrativo.”.

Concordamos com a preocupação do mestre Marins, pois a falta de legislação que regule harmonicamente o processo administrativo com o processo judicial tributário faz com que o cidadão e o Estado sejam onerados pela demora das decisões e pelos custos destas máquinas públicas. Todos os cidadãos são onerados pelo custo da máquina pública, utilizando-a ou não.

O processo administrativo brasileiro, hoje guindado ao “status” de direito constitucional do cidadão, com direito a ampla defesa e ao contraditório, além do devido processo legal, continua cada vez mais incompreendido e complexo. O fato de o processo administrativo ter sido guindado ao “status” de norma constitucional, não lhe acrescentou, objetivamente, nada nesses 20 (vinte) anos que se passou desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Continua o processo administrativo, sendo uma simples opção para o cidadão. Ele entra com processo administrativo se quiser, não é obrigado a discutir a matéria em conflito, primeiramente, na esfera administrativa.

---

8 James Marins. Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 19 (abril/97), p. 54 e p. 56 do vol. Do proc. adm. Fiscal.

9 James Marins. Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 19 (abril/97), p.54 e p. 56 do 2ª vol. Do proc. adm. Fiscal.

## 8. Discussão prévia da matéria tributária no processo administrativo

Quando da vigência da Constituição Federal anterior (Emenda Constitucional nº. 01/69) havia um dispositivo incluído pela Emenda nº. 07 no § 4º do art. 153, que dava autorização à União e aos Estados para criarem contenciosos administrativos, os quais seriam obrigatórios. Só após o esgotamento do processo administrativo é que o contribuinte poderia ir ao judiciário para rediscutir o conflito tributário. Essa autorização constitucional foi introduzida em abril de 1977, mas nunca foi ativada pela União nem pelos Estados.

Ao analisar essa matéria Alberto Xavier<sup>10</sup> afirma que a obrigatoriedade de que o processo administrativo anteceda ao processo judicial, é fortemente criticada nos países em que tal sistema vigora. Tal crítica é baseada no entendimento de Garcia Enterría que, com base na experiência espanhola, afirma não ser possível punir os particulares com a morosidade dos ritos administrativos, especialmente em casos em que o recurso não tem efeito suspensivo.

A preocupação levantada por Enterría no tocante ao efeito do recurso não se aplica ao sistema tributário brasileiro, pois o inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, CTN, garante ao contribuinte a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando esse está sendo discutido no processo administrativo.

Sobre a possibilidade de adotarmos a obrigatoriedade do processo administrativo como requisito de admissibilidade para acesso de causas tributárias ao Poder Judiciário, manifestou-se Ada Grinover<sup>11</sup>: “Entre nós, a doutrina e a jurisprudência inclinaram-se no sentido de que não infringe a Constituição a exigência de prévio esgotamento das vias administrativas, pois ao transformar este esgotamento em pressuposto ou condição da ação não se está restringindo, mas apenas condicionando, o exercício do direito da ação. Todavia, nos casos em que tal condicionamento impeça ou limite desrazoavelmente o acesso do indivíduo ao Poder Judiciário em termos que possa equivaler à aniquilação da garantia constitucional, deverá prevalecer a possibilidade imediata de acesso ao Judiciário, por se configurar lesão de direito individual”.

Entendemos que o pensamento de Grinover ainda se adapta à nova Constituição Federal, pois o que a Carta Magna proíbe é que se impeça o acesso ao judiciário, a obrigatoriedade do esgotamento do processo administrativo não estaria restringindo o direito de ação, apenas estaria criando um requisito para a busca da tutela jurisdicional, que seria a obrigatoriedade do cidadão esgotar primeiro o processo administrativo tributário. O que não pode ser exigida é a cobrança de taxas para que o cidadão discuta seus conflitos com a Fazenda

10 - Alberto Xavier. Do lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento Tributário. Forense. RJ. 1998. p. 281

11 - Ada Pellegrini Grinover. O Contencioso Administrativo na Emenda nº 7/1977. In: Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo 10 (1977), p. 267. Citada na obra de Alberto Xavier. Ob. Cit. P. 281.

Pública, pois aí estariam sendo colocados óbices à discussão administrativa, e conseqüentemente, ao acesso ao Judiciário.

Alguns estudiosos da matéria entendem que o processo administrativo é um direito do cidadão não uma obrigação e que o legislador ordinário não pode torná-lo obrigatório, pois é proibido pelo princípio constitucional do livre acesso à justiça, constante do artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88.

Ousamos discordar dos doutrinadores que entendem não ser possível tornar obrigatório o processo administrativo, por defenderem esse entendimento alicerçado no dispositivo da Constituição que proíbe a vedação do ingresso do cidadão ao Judiciário, quando este entender que seus direitos estão sendo lesados. Entendemos que a Constituição não proíbe que antes do acesso ao Poder Judiciário o cidadão deva discutir, obrigatoriamente, suas causas tributárias administrativamente, através de um processo administrativo que permita uma ampla discussão sobre a matéria controversa, alicerçado em um devido processo legal. O que a Constituição proíbe é a vedação ao acesso à justiça.

Outro argumento que entendemos ser cabível para reforçarmos a idéia de que a obrigatoriedade do processo administrativo não é inconstitucional é a Lei 9.958, de 12/01/2000, que instituiu **as comissões de conciliação prévia acrescentando os artigos 625/A 625/F na CLT**. Essa norma trabalhista impede que o trabalhador busque a justiça trabalhista antes de tentar a conciliação prévia, em uma comissão criada para discutir conflitos trabalhistas entre empregado e empregador. Quando não houver a conciliação prévia, o trabalhador receberá uma declaração de que tentou um acordo com o empregador, mas não obteve sucesso e só então poderá acessar a justiça trabalhista. Essa norma não impediu o acesso do trabalhador à justiça, apenas criou uma instância administrativa com o objetivo de conciliar o conflito existente entre empregado e empregador, e, assim sendo, não poderá ser considerada inconstitucional.

O processo administrativo brasileiro tem que achar um rumo para ser mais bem compreendido. Os juristas e demais operadores deverão definir o tipo de processo administrativo mais apropriado ao sistema jurídico brasileiro.

Entendemos que há muita confusão no tocante às competências constitucionais do processo administrativo tributário, e por isso precisa ser racionalizado de modo que não onere o erário, e de modo a dar uma boa resposta aos cidadãos que o utilizam. Esse instrumento é um direito do cidadão para defender seus interesses, mas ao mesmo tempo a maioria da doutrina, ou até a totalidade, entende que o cidadão não está obrigado a utilizar-se do processo administrativo, pois o conflito existente entre o cidadão e a Administração Pública poderá ser levado diretamente ao Poder Judiciário. Tal opinião está alicerçada no fato de que no Brasil a jurisdição é una e só as decisões do judiciário fazem coisa julgada.

Existem países que também tem o processo administrativo, mas com outras

competências. Por exemplo, na Argentina, antes do cidadão discutir uma causa tributária no judiciário, deverá esgotar a instância administrativa, a qual não faz coisa julgada, mas obrigatoriamente deverá ser utilizada. No Uruguai, os cidadãos podem escolher se entram na primeira instância com o processo administrativo ou com o processo judiciário, já a segunda instância fica dentro do judiciário. Em Portugal, a instância administrativa tem jurisdição (existe uma justiça especializada ligada ao judiciário) e assim sendo, o processo tributário obrigatoriamente devem ser discutidos através de processos administrativos.

Alberto Xavier<sup>12</sup> ao analisar o processo administrativo tributário brasileiro se manifesta da seguinte forma: "O processo administrativo, tal como se encontra disciplinado no nosso Direito, não tem, pois, qualquer ponto de contacto com o modelo europeu do contencioso administrativo: nem na sua modalidade de 'justiça reservada', nem na sua modalidade de 'justiça delegada'. E isto porque nunca foi reconhecido aos seus órgãos de julgamento (ao contrário do que no contencioso administrativo sucede) a natureza de 'tribunais', exercendo plenamente uma função jurisdicional 'na administração', que culminasse com sentenças irrevisíveis pelo Poder Judiciário".

É muito importante a comparação feita por Alberto Xavier, em relação ao processo administrativo brasileiro e o processo administrativo tributário europeu, uma vez que no Brasil o processo administrativo não tem jurisdição judicial, e nos países europeus o processo administrativo tem jurisdição judicial. Essa diferença é essencial, pois ao trabalharmos com doutrina europeia devemos ter em mente essa diferença, pois no Brasil a decisão administrativa final não faz coisa julgada, já na Europa a decisão final do processo administrativo tributário faz coisa julgada.

A jurisdição única, pertencente ao Poder Judiciário, poderá perdurar, mas devemos dar mais poderes ao processo administrativo brasileiro, tal como o adotado pelo sistema jurídico argentino. Entendemos que o cidadão deveria ser obrigado por lei a se utilizar inicialmente do processo administrativo e só após ir ao judiciário discutir seus conflitos tributários com a Fazenda Pública, caso não fique satisfeito com a decisão administrativa.

A discussão parcial ou não discussão da matéria fiscal no processo administrativo pode criar créditos tributários ilegais, por não terem submetido o lançamento fiscal a um reexame administrativo. O lançamento desse crédito tributário, não reexaminado, ao ser inscrito em dívida ativa, poderá ser discutido em embargos do devedor e aí ficar provado que tais créditos não foram corretamente lançados e o Estado deverá arcar com o ônus da sucumbência. Outra opção, que já é feita em alguns Estados, é a instituição do reexame do lançamento fiscal por julgador singular, independente de impugnação do contribuinte.

---

12 - Alberto Xavier – ob. Cit. P. 281.

A obrigatoriedade do processo administrativo antes do judicial não fere princípio constitucional do acesso à justiça (Art. 5º, XXXV, da CF/88), apenas obriga o cidadão a discutir inicialmente na esfera administrativa, para só após ingressar na esfera judicial.

### **9. Interpretação no processo administrativo tributário e os efeitos da decisão administrativa**

Uma interpretação que gera muitas controvérsias é o entendimento de muitos juristas que discutem e exigem uma maior liberdade de atuação e de decisão do julgador administrativo. Com essa interpretação os doutrinadores ignoram que os efeitos da decisão administrativa são diferentes para o cidadão e para o Estado, pois as decisões contra o Estado, na maioria das vezes, são definitivas, salvo algumas legislações estaduais que permitem a revisão da decisão pelo Secretário da Fazenda. Já as decisões contrárias aos cidadãos contribuintes poderão ser discutidas novamente na esfera judicial.

Outro tema a ser amplamente discutido por quem se interessar pelo estudo do direito processual administrativo é a forma de interpretação da legislação tributária.

O julgador administrativo está subordinado à legislação tributária aplicável ao caso e à interpretação dada à legislação através de regulamentos, ordens de serviço, instruções normativas e outros atos administrativos, emitidos pela Administração Tributária para melhor aplicação das leis tributárias. A competência do julgador administrativo se restringe à utilização dessa legislação e à sua aplicação pelo Fisco. Suas decisões para serem válidas, não nulas, ou anuláveis, devem ser alicerçadas na legislação tributária vigente, constante de normas inferiores à Lei, que em última análise representam a interpretação da Lei pela Administração Tributária.

Para a segurança dos contribuintes a Administração só pode ter uma única interpretação das normas tributárias. Quando houver dúvidas sobre qual a interpretação do Fisco sobre certa matéria, o cidadão ou contribuinte poderá se utilizar do instrumento da "consulta", que impede ao Fisco efetuar lançamento fiscal enquanto essa não for respondida. Na Lei nº. 6537/73, art. 77, inciso II, após a ciência do Parecer, "objeto da consulta", emitido pela Administração Tributária, é dado o prazo de 15 dias para que o contribuinte cumpra com as obrigações tributárias questionadas, sem penalidades<sup>13</sup>.

O julgador administrativo está limitado nas suas decisões, uma vez que a jurisdição no Brasil é una, ou seja, só o Poder Judiciário tem competência para dirimir conflitos em definitivo, fazendo coisa julgada. Em suma, ao julgador administrativo só cabe aplicar a legislação, não tem competência para fazer "justiça", matéria essa de competência do judiciário, que além da aplicação da

13 No caso de tributos já vencidos, a consulta adquire o caráter de denúncia espontânea. Nos outros casos a consulta suspende o curso do prazo de recolhimento de tributos não vencidos à data em que for formulada (art. 77, I, II, parágrafo único, da Lei nº 6537/73).

Lei pode aplicar a justiça ao caso concreto, dizendo o direito e fazendo coisa julgada.

Como já afirmamos anteriormente, os efeitos da decisão administrativa são diferentes para o Estado e para o contribuinte, pois para o primeiro a decisão contrária ao lançamento fiscal, desde que não seja nula, será definitiva (extinção parcial ou total do crédito tributário lançado), já a decisão contrária aos interesses do contribuinte poderão ser rediscutidas amplamente no judiciário.

A nova Lei que veio regular o processo administrativo em nível federal, Lei 9.784/99, determina no inciso XIII do Art. 2º que: “interpretação de norma administrativa de forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação”. Essa norma aparentemente conflita com o disposto no artigo 112 do CTN, que determina: **“na dúvida a decisão deve ser favorável ao cidadão”**. Dissemos que o conflito é apenas aparente pelos motivos já esposados no artigo “Interpretação do Direito Tributário no Processo Administrativo Brasileiro”<sup>14</sup> onde procuramos demonstrar que nas decisões administrativas deve prevalecer o princípio “em dúvida pró-sociedade”, e que o artigo 112 do CTN deve ser utilizado apenas pelo Poder Judiciário, ou seja, quando o juiz ficar em dúvida deverá beneficiar o contribuinte. Entendemos que a norma constante do art. 2º, inciso XIII, da Lei Processual Administrativa, reafirma o entendimento de que na fase administrativa prevalece o princípio em dúvida pró-sociedade e não pró-cidadão.

## **10. Discussão de matéria constitucional no processo administrativo tributário**

Matéria de suma importância para o bom andamento do processo administrativo é a que trata da competência ou não dos julgadores administrativos para decidirem sobre matéria constitucional.

Decisões do Conselho de Contribuintes em nível federal argumentam não caber ao julgador administrativo julgar a constitucionalidade ou não das leis tributárias<sup>15</sup>. Nessa mesma linha de entendimento, a legislação do Estado de Pernambuco (art. 5º, § 10, da Lei Estadual que disciplina o seu processo administrativo), a legislação do Estado do Rio Grande do Sul (art. 38, III, da Lei estadual nº. 6.537/73) e outras legislações tributárias estaduais proíbem a discussão da constitucionalidade das normas tributárias, no processo administrativo. No Rio Grande do Sul, tal matéria foi

14 FERREIRA, Abel Henrique. In: Revista da FESDT, nº. 01. Porto Alegre/RS, 2008. p. 18.

15 “Inconstitucionalidade da contribuição sobre o lucro – Não cabe a esse colegiado julgar enquanto mérito a constitucionalidade das leis tributárias (ementa do acórdão, por unanimidade de votos, da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com que se negou provimento a recurso voluntário do contribuinte – Recurso nº 66.836, de 08 de julho de 1992 – Relator Conselheiro Francisco Giffoni – Diário Oficial da União de 20 de setembro de 1993, p. 13.977).

objeto da Súmula<sup>16</sup> nº. 03 do TARF/RS, depois de ampla e uniforme jurisprudência em todas as Câmaras do Tribunal. No entendimento dos julgadores administrativos do Estado é que só o Poder Judiciário tem competência para decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária. O problema sobre a análise ou não da constitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária pelos tribunais ou conselhos administrativos, passa pelas suas competências e pelos efeitos das suas decisões. A decisão do TARF/RS é definitiva, suas decisões só poderão ser discutidas e até anuladas em caso de ilegalidades praticadas pelos seus julgadores. As decisões do Tribunal de Imposto e Taxas - TIT de São Paulo não são definitivas, pois o Secretário da Fazenda do Estado poderá acatá-las ou não, diferentemente do ocorrido no Estado do Rio Grande do Sul. Os efeitos das decisões administrativas são diferentes para os contribuintes e para a Administração Pública, pois o contribuinte sempre que se sentir lesado pela decisão administrativa final poderá recorrer ao judiciário para rever a decisão administrativa, uma vez que a Constituição lhe garante o direito ao acesso à Justiça. Já para a Administração Pública as decisões, em geral, são finais, quando a legislação não contiver norma que estabeleça o direito à avocação do processo, para revisão por parte dos Secretários de Estado ou Ministro da Fazenda.

A divergência entre os doutrinadores dá-se basicamente pela maneira que cada corrente entende a possibilidade da administração recorrer ao Poder Judiciário ou não. A corrente defendida por Ulhoa Canto<sup>17</sup> entende ser admissível a administração recorrer ao judiciário, contra decisão administrativa final. Para este autor a decisão administrativa nunca será final. A corrente contrária, onde se destaca Hugo de Brito Machado<sup>18</sup>, é divergente, nessa matéria, pois entende que a Administração não poderá ir ao judiciário para anular uma decisão dela própria, uma vez que os órgãos administrativos integram a própria Administração, e interpretação diferente irá contra o propósito da criação dos órgãos de julgamento administrativo, que visam diminuir a presença da Administração Pública em ações judiciais. Como a administração pública não pode acionar o judiciário para discutir seus atos e decisões administrativas, fica inviável a discussão da inconstitucionalidade de legislação tributária dentro do processo administrativo, pois uma decisão administrativa que decidisse sobre a inconstitucionalidade de determinada lei seria final e faria “coisa julgada” contra a Administração Pública, pois não chegaria ao Poder Judiciário e conseqüentemente não chegaria ao Supremo Tribunal Federal, órgão responsável por decidir em último grau sobre a constitucionalidade da legislação (art. 102, III, da CF/88). Salvo raras exceções,

16 SÚMULA nº 03 – “Processual – A tese de inconstitucionalidade é estranha à competência do Tribunal Administrativo de Recursos fiscais”.

17 Gilberto de Ulhoa Canto. RDP 8/170, p. 98.

18 Hugo de Brito Machado. O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. Processo Administrativo Fiscal. Dialética. 1995. págs. 81 e 82.

como TIT do Estado de São Paulo, os Tribunais Administrativos não vêm decidindo sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de legislação tributária. Devemos salientar que as decisões do TIT de São Paulo não são finais, podendo ser alteradas pelo Secretário de Estado da Fazenda, o que não torna grave ou prejudicial, ao Estado, a análise e decisão sobre inconstitucionalidade das normas tributárias, uma vez que tais decisões poderão ser alteradas em nível administrativo.

Entendemos que a constitucionalidade só poderá ser analisada pelo julgador administrativo quando o processo administrativo brasileiro vier a ser reformulado e tornar-se obrigatório e não opcional, e que sejam criados instrumentos que permitam a discussão da matéria tributária, tanto das decisões contrárias como as favoráveis à Fazenda Pública, no Poder Judiciário. Enquanto o processo administrativo não for reformulado, ficamos com a interpretação dada pela corrente capitaneada por Hugo de Brito Machado, que não admite que a ida da Fazenda Pública ao Judiciário como autor, para discutir o ato administrativo revisado pelo Tribunal Administrativo.

## **11. Conclusão**

Para concluirmos o presente estudo devemos salientar que o processo administrativo tributário, agora alçado ao "status" de direito constitucional do cidadão, é uma ferramenta de suma importância para o desenvolvimento da Administração Tributária, de modo que ela possa, de forma mais ágil e eficiente, eliminar erros existentes no lançamento do crédito tributário.

É essencial que o Congresso Nacional edite normas gerais que deverão ser obedecidas por todo o ente federado, quando da criação do seu processo administrativo tributário. Ele deverá, também, ser racionalizado e obrigatório, de modo que a matéria tributária seja amplamente discutida na órbita administrativa e só depois chegue ao judiciário, de acordo com o modelo adotado pela Argentina. Deverá haver uma plena integração entre o processo administrativo e o judicial, de modo que sejam aglutinados esforços no sentido da racionalização do processo administrativo e para que ele venha a servir de real instrumento para que as decisões judiciárias tributárias sejam melhores e mais ágeis.

Com a obrigatoriedade do processo administrativo tributário, como requisito para o acesso ao judiciário, com a possibilidade da Administração e do contribuinte buscar o judiciário, o processo administrativo desde o seu início poderia analisar a constitucionalidade ou ilegalidade das normas aplicáveis ao caso concreto, pois quando uma das partes não concordasse com a decisão final na esfera administrativa, poderia questioná-la judicialmente. O modelo proposto valorizaria o processo administrativo tributário e serviria de base para melhor e mais rápidas decisões dentro do Poder Judiciário.

## Referências Bibliográficas

**CANTO**, Gilberto de Ulhoa. *RDP* 8/170.

**FERREIRA**, Abel Henrique. A interpretação do Direito Tributário no Processo Administrativo Brasileiro. In: *Revista da FESDT*, nº. 01. Porto Alegre/RS. 2008

**GRINOVER**, Ada Pellegrini. O Contencioso Administrativo na Emenda n ° 7/1977. In: *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* 10 (1977), p. 267. apud Alberto Xavier. Ob. Cit. P. 281

**MACHADO**, Hugo de Brito Machado. *O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança*. Processo Administrativo Fiscal. Dialética. São Paulo/SP. 1995.

**MARINS**, James. Decisões Tributárias Administrativas e Controle Judicial. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº. 19 (abril/97), vol. Do proc. Adm. Fiscal.

**MEDAUAR**, Odete . *A processualidade do Processo Administrativo*.

**SEIXAS FILHO**, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais – Regime Jurídico e Efeitos*. Biblioteca Jurídica Freitas Bastos. 1ª ed. SP. 1983.

**XAVIER**, Alberto Xavier. *Do lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento Tributário*. Forense. RJ. 1998.